

A. I. N° - 206960.0006/17-2  
AUTUADO - TOTAL DISTRIBUIDORA S/A.  
AUTUANTE - MARCO ANTÔNIO DE SOUZA FORTE e JUAREZ ANDRADE CARVALHO  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET 09.04.2018

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0037-02/18**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. INFRAÇÃO APURADA MEDIANTE A REALIZAÇÃO DE LEVANTAMENTO ESPECÍFICO DE ESTOQUE (COMBUSTÍVEIS). EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NORMAL. Verificou-se que as quantidades relacionadas a “GANHOS” de combustíveis decorreram da variação de volume em função da temperatura, em percentual superior ao previsto na Portaria DNC nº 26/92. Apurada documentalmente na auditoria de estoques diferenças de entradas de combustíveis, o autuado adquire a condição de responsável solidário pelo imposto devido nesta situação. Mantido o lançamento, pois o sujeito passivo não colaciona aos autos documentos que elidam a infração. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 29/06/2017, reclama ICMS no valor total de R\$2.372.203,07, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercício fechado (2012), conforme demonstrativos às fls. 07 a 09, sob acusação do cometimento da seguinte infração:

01 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em exercício fechado. Em complemento consta: *O contribuinte apresentou ganhos de combustíveis dos produtos Gasolina A e Óleo Diesel A, através do registro nos Anexos I do SCANC de 2012 e da emissão de Notas Fiscais de entradas com CFOP 1949, para ajuste de estoque, deixando de lançar e recolher o ICMS devido sobre os ganhos excedentes acima do percentual de 0,6% previsto pela ANP.*

Foram dados como infringidos: Art. 6º, inciso IV; art. 23, inciso I da Lei 7.014/96 C/C art. 217 do RICMS, publicado pelo Decreto nº 13.789/2012; art. 10, inciso I, alínea “a” da Portaria 445/98. A penalidade aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, no percentual de 100%, foi enquadrada no art. 42, inciso III da Lei 7.014/96.

Consta à fl.92 do processo uma mídia digital (CD-ROM) contendo arquivos magnéticos dos documentos anexados ao auto de infração e à fl.93 um Recibo de Arquivos Eletrônicos, subscrito por preposto do autuado, atestando a entrega da referida mídia.

O contribuinte autuado foi cientificado da autuação em 03/07/2017, fl.03, e em 31/07/2017, através do Processo SIPRO nº 131696/2017-7, fls.100 a 119, por intermédio de advogados legalmente constituídos nos autos, apresentou tempestivamente defesa administrativa, com base nas razões de fato e direito a seguir expostas.

Inicialmente argui que a presente autuação não pode prosperar, haja vista que a cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal, uma vez

que não constitui hipótese de incidência a diminuição ou o aumento de volume do combustível em decorrência da variação de temperatura.

Em seguida, visando a caracterização da decadência no que tange ao período exigido referente aos meses de janeiro à julho de 2012, argumenta que o fato gerador ocorreu em 31/01/2012, e a ciência do Auto de Infração se deu exatamente em 05/07/2017, ou seja, com uma diferença de 5 anos e 7 meses entre o fato gerador e o lançamento.

Com base nisso, sustenta que a fiscalização apurou créditos tributários que não são mais passíveis de lançamento, em virtude da configuração do instituto da decadência, uma vez que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Comenta que nos tributos não sujeitos ao lançamento por homologação, regra geral, o início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do Código Tributário Nacional).

Relativamente à exação em comento (ICMS), ressalta que: *a) o termo inicial do prazo decadencial é a data da realização do fato imponível; b) a partir deste momento, dispõe o Fisco de cinco anos para verificar a correção do proceder do Contribuinte, compelido por lei ao pagamento do tributo; e c) expirado este prazo, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito tributário, consoante preceitua o art. 150, §4º, do Código Tributário.*

Aduz que, extinguindo-se definitivamente o crédito após o transcurso de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, não há mais ensejo à realização de lançamento tendente à constituição daquele crédito, operando, para o Fisco, a preclusão do direito de lançar, pelo decurso do quinquênio legal, considerando-se extinto o crédito tributário.

Traz à baila decisão proferida pelo PLENO do Tribunal Administrativo do Estado de Pernambuco (RECURSO ORDINÁRIO REFERENTE AO ACÓRDÃO 5ª TJNº0120/12(05) AUTO DE INFRAÇÃO SF 2011.000001332534-76 TATE Nº 00.280/12-7. AUTUADA: BUNGE ALIMENTOS S/A), conforme ementa transcrita à fl.104 dos autos, onde foi reconhecido que o prazo decadencial do ICMS é contado a partir do fato gerador, nos termos do art. 150 §4º do CTN.

Transcreve lições de renomados tributaristas no sentido de que a homologação a que se refere o artigo 150 do Código Tributário é da atividade do sujeito passivo, não necessariamente do pagamento do tributo. O que se homologa, quer expressa, quer tacitamente, é o proceder do Contribuinte, que pode ser o pagamento suficiente do tributo, o pagamento a menor ou a maior, até mesmo o não pagamento.

Pontua que, seja qual for, dentre todas as possíveis condutas do Contribuinte, ocorre uma ficção do Direito Tributário, sendo irrelevante que tenha havido ou não o pagamento, uma vez que relevante é apenas o transcurso do prazo legal sem pronunciamento da autoridade fazendária, consoante proclama o Código Tributário.

Salienta que a única ressalva legal para a não aplicação do artigo 150, §4º do CTN é específica para os casos devidamente comprovados de dolo, fraude ou simulação. Ou seja, que para alteração da contagem do prazo decadencial dos tributos sujeitos à homologação deve restar comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação, o que há de ser demonstrado desde a lavratura do auto de infração, de forma a garantir ao contribuinte seu legítimo direito de defesa, o que diz, no presente caso, não haver acusação formal de que a empresa contribuinte teria agido com dolo, fraude ou simulação, não tendo sido este tema sequer debatido no auto de infração.

Isto posto, argui que os créditos tributários apurados pela fiscalização referentes aos meses de janeiro a julho de 2012 deverão ser excluídos, em respeito ao prazo quinquenal para exigir a tributação.

Adentrando no mérito da autuação, no tópico intitulado de Dos FUNDAMENTOS - DAS PERDAS E GANHOS NO ICMS, comenta que não é de hoje que as Fazendas estaduais e os contribuintes que têm dentre suas

atividades empresariais a distribuição e a venda de combustíveis discutem a plausibilidade jurídica da cobrança do Imposto sobre Operações relativas à Circulação de Mercadorias (ICMS) nos casos conhecidos na prática jurídica como "perdas e ganhos" ou "sobras e faltas".

Explica que se tratam de operações nas quais são verificadas diferenças nos estoques dessas empresas, quando contrapostas às entradas e saídas, decorrentes das variações volumétricas a que estão submetidas as mercadorias por elas comercializadas. Se a divergência encontrada nas informações referentes a entradas e a saídas é "a menor", há "perdas". Se "a maior", há "ganhos".

Diz, *en passant*, que atualmente esta situação está disciplinada ATO COTEPE 33/2015, mas que não se aplica aos fatos geradores do presente caso, visto que, de acordo com a posição da autoridade fiscal deste Estado, feito levantamento do quantitativo do estoque e identificando-se divergência a maior de mercadorias - "menos" entradas X "mais" saídas -, estaria atestada a falta de recolhimento do ICMS. Sustenta que essa diferença seria resultado de saída de mercadoria desacompanhada do respectivo documento fiscal ou, ainda que acompanhada, tal documento fiscal seria inidôneo.

Aduz que, seja como for, a cobrança do ICMS nos casos de "perdas e ganhos" não é, propriamente, uma novidade. E que há tempos, as Fazendas estaduais as têm efetivado, com base nas frequentes justificativas de omissão de entradas ou de saídas de mercadorias desacompanhadas dos respectivos documentos fiscais, havendo a "presunção" de falta de recolhimento de tributo.

Pontua não há que se cogitar o nascimento da obrigação de pagar o ICMS quando da ocorrência de operações nas quais são verificadas pequenas diferenças nos estoques das empresas voltadas à atividade de distribuição e venda de combustíveis, decorrentes de variações volumétricas. Entretanto, entende que não apenas com fundamento em disposições legais jurídico-tributárias.

Justifica esse entendimento dizendo que, em primeiro lugar, é rigorosamente natural que as mercadorias comercializadas pelas empresas atuantes na atividade de distribuição e venda de combustíveis estejam submetidas a peculiaridades físico-químicos, resultado de suas próprias essências. Ou seja, dentre estas, está a dilatação volumétrica, consequência direta da variação de temperatura à qual estão submetidas, em especial quando do seu armazenamento e transporte.

Assevera que, ante essas e outras especificidades, coube à Administração Pública Federal a normatização da atividade, atualmente feita por meio da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), em observância ao artigo 177, § 2º, inciso III, da Constituição de 1988. Entretanto, frisa que antes mesmo da promulgação da atual Carta, os órgãos regulatórios federais já tinham a incumbência de normatizar o mercado de distribuição de combustíveis.

Nesse contexto, salienta que em respeito justamente aos atos normativos editados por esses órgãos é que as empresas que atuam em referido segmento sempre estiveram obrigadas a adquirir os produtos que comercializam à temperatura de 20°C. E que, em seguida, devem aliená-los à temperatura ambiente, que, em um país tropical como o Brasil, está em geral acima desse patamar. Logo, observa que, uma vez adquiridos e armazenados a 20°C e posteriormente distribuídos a temperaturas mais elevadas, é natural que tais mercadorias tenham sofrido os efeitos da dilatação volumétrica.

Assim, ao serem aferidas diferenças nos estoques das empresas, quando contrapostas entradas e saídas, dentro desses percentuais, os mesmos são tidos por "razoáveis e admissíveis". Todavia, ressalta que essa "razoabilidade" não se dá porque a legislação do Estado A, B ou C assim prescrevem. E sim porque, antes mesmo de qualquer discussão tributária, tais "percentuais de variação" estão previstos em atos normativos editados pelos órgãos federais competentes constitucionalmente para tal.

Inclusive, observa com base em lição de tributarista, que referidos preceitos normativos firmados pela própria Administração Pública, através da sua competente agência reguladora, estão em acordo com o princípio constitucional da razoabilidade. Assim, comenta que tais parâmetros encontram amparo na própria Constituição da República.

Até porque, entende que se prevalecesse o entendimento das Fazendas estaduais que sempre insistem na cobrança do ICMS mesmo em casos em que as diferenças nos estoques estão dentro dos limites regulatórios, as empresas teriam de optar:

(i) ou cumpririam a legislação regulatória federal, adquirindo produto a 20º C e alienando-o na temperatura ambiente, mas "descumpriam" a legislação estadual fiscal;

(ii) ou descumpriam a federal, não mais adquirindo a mercadoria a 20º e/ou vendendo-a na temperatura ambiente, ao ponto de que, do resultado desse "cálculo", não mais haveria qualquer "diferença para mais ou para menos, entre a quantidade que foi base para retenção e a que foi efetivamente comercializada (...)".

Por considerar que se trata de infundada encruzilhada fiscal, fato é que se o percentual de "perdas e ganhos" estiver dentro dos limites fixados, como razoáveis, pelos órgãos incumbidos de regular a atividade de distribuição de combustíveis - pautados, que são, em análises técnicas -, estará de acordo não apenas com as normas regulatórias, mas com a própria Carta Magna, por respeito, sobretudo, ao princípio da razoabilidade.

Em sequência, no tópico "DA SISTEMÁTICA DO ICMS APLICÁVEL AOS COMBUSTÍVEIS E DERIVADOS DE PETRÓLEO", comenta que à época da autuação, as operações com combustíveis e lubrificantes eram submetidas à sistemática da substituição tributária, consoante disposto na Cláusula Primeira do Convênio ICMS nº 110/2007.

Esclarece que no momento em que adquire da refinaria, combustíveis e derivados de petróleo, a empresa Requerente arca integralmente com a tributação por toda a cadeia, inclusive até o consumidor final.

Assim, realça que após a aquisição do produto, cuja carga tributária (ICMS próprio e ICMS-ST) está incluída no preço final, encerra-se a obrigação tributária principal da Distribuidora com relação ao ICMS incidente sobre combustíveis derivados de petróleo. Por via de consequência, diz que nas futuras operações de venda realizadas com seus clientes não há mais o destaque do imposto, pois a tributação dessas operações já foi efetuada por antecipação, não cabendo qualquer cobrança adicional.

Ao revés, destaca que conforme foi relatado, o Fisco deste Estado da Bahia está exigindo ilegalmente – sem amparo na CF, na LC 87/96, nem em qualquer lei ordinária – imposto baseado no ajuste de estoque dos combustíveis e derivados de petróleo em face da variação de temperatura.

No tópico "DO PRINCÍPIO DA LEGALIDADE TRIBUTÁRIA E DOS MECANISMOS DISPONÍVEIS À FISCALIZAÇÃO PARA A EFETIVA VERIFICAÇÃO DA OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO CORRESPONDENTE", pontua que em segundo lugar, mesmo que as diferenças de estoque ultrapassem os limites tidos por "razoáveis e admissíveis" pelos competentes órgãos regulatórios, poderão seguir sendo indevidos os valores exigidos a título de ICMS. Isto porque, desta vez sim, por afronta exclusiva a normas jurídico-tributárias.

Com base nisso, comenta sobre a Norma Padrão de Incidência Tributária Impositiva, destacando os Aspectos Material, Espacial, Temporal, Pessoal, e Quantitativo, para arguir que, em termos jurídico-tributário, coube genericamente ao artigo 114 do Código Tributário Nacional (CTN) - recepcionado pela CF/88 com o status de lei complementar - conceituar esse "fato" (gerador) como o "aspecto material" da norma de incidência impositiva (art.114).

Ressalta que essa conceituação somente poderia mesmo ter ficado a cargo do CTN, pois, de acordo a Constituição da República, em seu artigo 146, inciso III, alínea 'a', é papel da lei complementar "estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre (...) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes".

Igualmente em obediência ao comando constitucional, frisa que restou à Lei Complementar nº 87, de 13 de setembro de 1996, prever, em seu artigo 2º, os fatos geradores do ICMS, ou seja, os aspectos

materiais da norma de incidência impositiva desse tributo. Destaca para os fins da presente análise, ao inciso "I" do caput, que dispõe: *I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;*

Assim sendo, assevera que o aspecto material da norma de incidência tributária, no tocante ao ICMS, se efetiva quando da concretização de algum dos fatos acima relacionados. Se não ocorrer, no mundo das coisas, qualquer das situações taxativamente previstas na norma geral (artigo 2º da LC nº 87/96), não nascerá a obrigação tributária. Ou seja, nem, muito menos, o crédito e a sua consequente necessidade de pagamento; o que se aplica não só ao ICMS, mas a todos os tributos. Sem "considerações" ou "presunções".

Nota afronta ao princípio da Legalidade Tributária, previsto tanto na Constituição (artigo 150, inciso I), quanto no CTN (artigo 97, inciso I), justamente porque as hipóteses de incidência criadas não se encontram dispostas dentre aquelas presentes na Lei Complementar nº 87/96.

Cita ensinamento de renomados tributaristas no sentido de que "*de todos os princípios constitucionais erigidos como garantia fundamental do contribuinte, o mais importante é o da legalidade da tributação*", e que "*a lei é fonte da obrigação tributária, que surge com a sua incidência, e não por força de atos normativos infralegais ou de acordos de vontades*", para arguir que não há embasamento legal que comporte a cobrança de ICMS "presumidamente" devido ante a verificação de pequenas diferenças nos estoques das empresas atuantes no mercado de combustíveis, quando contrapostas entradas e saídas, decorrentes das variações volumétricas a que esses estão submetidos.

Ressalta que o trabalho de fiscalização não pode ser exercido de maneira arbitrária, desacompanhado dos princípios e regras constitucionais e legais, por violar o disposto no artigo 142 do CTN, que não deve ser pautado em "considerações" ou "presunções", mas na efetiva verificação da "ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente". Aduz que, se nesse trabalho a Fiscalização atestar a concretização de "operações relativas à circulação de mercadorias", por exemplo, deverá "constituir o crédito tributário pelo lançamento (de ofício)", calculando o montante do tributo devido (se for o caso) e "propor a aplicação da penalidade cabível". Isto porque foi identificada precisamente a ocorrência de "operações relativas à circulação de mercadorias" e não porque a mesma foi "presumida" com base nesta ou naquela norma estadual, desacompanhadas que são da lei complementar nacional que rege as hipóteses de concretização do fato gerador da obrigação tributária.

Assim sendo, aduz que o aspecto material da norma de incidência tributária, no tocante ao ICMS, se efetiva quando da concretização de algum dos fatos acima relacionados.

Enfatiza que, regra geral, na ordem cronológica das obrigações tributárias, primeiro surge o fato gerador para, só então, nascer à obrigação de pagar o tributo e, em seguida, o efetivo pagamento, que pode ser efetuado de várias formas.

Em relação ao ICMS, previsto no art. 155, II, cuidou a Constituição Federal de 1988, assim como em relação aos demais impostos, de traçar, ainda que implicitamente, o arquétipo básico para sua incidência.

No caso do imposto em questão, diz que a incidência é a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, sendo assim, havendo a circulação de mercadorias ou a prestação de serviços de transporte interestadual ou intermunicipal e de comunicação, surgirá a relação jurídico-tributária. Ou seja, que a hipótese de incidência do imposto em análise é a realização de operação relativa à circulação de mercadorias, evento formado pela reunião de diversos conceitos.

Comenta que o conceito de operação, além de dizer respeito à realização de um negócio, relaciona-se com as etapas de circulação em determinado ciclo econômico, de modo que, uma vez ocorrida, enseja a apuração de uma parcela do imposto devido.

Por outro lado, frisa que há certa uniformidade de entendimento no sentido de que a “circulação” a que se refere à Constituição para efeito de determinar a hipótese de incidência tributária é a jurídica. Portanto, que o bem, para ser objeto de operação de circulação ensejadora de incidência tributária, precisa implicar transferência da propriedade ou da posse em direção ao consumo.

No entanto, no caso em questão, sustenta que não há qualquer “tradição” de mercadorias, mas tão somente o ajuste no estoque em face do aumento do volume, não havendo que se falar em incidência do ICMS.

Pontua que o aumento do volume do produto em função da variação da temperatura não enseja, respectivamente, um pagamento complementar ou um desconto no ICMS, pois, não se pode olvidar que um fato para ser jurídico-tributário, ou seja, um fato para ensejar a cobrança de um tributo, só é possível se houver seu enquadramento em uma das hipóteses de incidência tributária do ICMS.

Destaca que, como se depreende, a empresa não cometeu qualquer infração à legislação tributária, uma vez que não há previsão legal que a obrigue a recolher ICMS incidente sobre acréscimo ou perda de produto em razão de variação de temperatura.

Em consonância com tal entendimento, transcreve às fls.114/115, ementas de Acórdãos, decorrentes de julgamentos pela improcedência realizados na Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco e matéria idêntica ao presente caso, (AI SF 2011.000001525419-61 TATE 00.508/11-0. AUTUADO: IPIRANGA PRODUTOS DE PETROLEO S.A.; AI SF 2012.000001735796-51 TATE Nº 00.029/13-0. AUTUADO: TOTAL DISTRIBUIDORA SA CACEPE: 0227097-89 - Processo TATE 00.713/13-9. ACÓRDÃO PLENO Nº 0076/2014(12).

Além disso, diz que a Jurisprudência do STF corrobora o entendimento quanto à impossibilidade de cobrança complementar do ICMS, com base no aumento de volume do combustível em razão da variação de temperatura, tudo de acordo com o voto do relator abaixo transcrito, e inteiro teor do AG. REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO 710.199 GOIÁS, anexado (Doc. 04):

*Ademais, verifico que as instâncias de origem se apoiaram na legislação infraconstitucional para concluir que a cobrança complementar do ICMS, com base no aumento do volume do combustível em razão da variação de temperatura, não possui respaldo legal. Extraio a seguinte passagem do voto condutor do acórdão recorrido:*

*“Na espécie, como se trata de substituição tributária, o pagamento do imposto feito pelo substituto tributário é definitivo, sendo descabido após o lançamento do ICMS, qualquer reajuste no valor recolhido pelo substituto, conforme vedação expressa contida no art. 49 da Lei n. 11.651/91 (Código Tributário Estadual), não havendo lei que autorize tal conduta por parte da Administração Pública.*

(...)

*Sendo assim, ficando caracterizada a ilegalidade do recolhimento complementar do ICMS feito pelo apelante, com base no aumento de volume do combustível em razão da variação de temperatura, comercializado pela apelada, correta a sentença impugnada em determinar a suspensão da referida cobrança” (fls. 258/262 - grifei).”*

(...)

*Constata-se, assim, que a agravante pretende rediscutir matéria já decidida à saciedade em decisões devidamente fundamentadas.*

Isto exposto, conclui que cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal, uma vez que não constitui hipótese de incidência a diminuição ou o aumento de volume do combustível em decorrência da variação de temperatura.

No tópico DA INDEVIDA APLICAÇÃO DA MULTA NO PERCENTUAL DE 60% E SEU CARÁTER CONFISCATÓRIO, observa que penalidade aplicada com fundamento no artigo 42, inciso III da Lei Estadual nº 7.014/96, visa punir os contribuintes que não recolheram o imposto tempestivamente. Todavia, sustenta que não deixou de recolher tempestivamente o imposto uma vez que a suposta falta de recolhimento alegada

no Auto de Infração decorre de cobrança que não tem respaldo legal, ou seja, cobrança do ICMS pela variação de temperatura.

Dante disso, entende latente a inaplicabilidade da multa pretendida pelo Auditor Fiscal, tendo em vista que, como visto, não se enquadra no caso concreto.

Argumenta, ainda, que a multa aplicada no presente caso é exorbitante, sendo exigido o valor de R\$2.372.203,07 (dois milhões trezentos e setenta e dois mil duzentos e três reais e sete centavos), visto que é evidentemente desproporcional e desarrazoada, com nítido caráter confiscatório do direito de propriedade da Impugnante, visto que a multa aplicada é exatamente 100% do valor do imposto devido, configurando-se confiscatória.

Destaca que o artigo 3º, do CTN estabelece que o tributo é uma prestação pecuniária que não constitui sanção por ato ilícito, e por esse motivo, o tributo não pode ser utilizado para punir, da mesma forma que as sanções não podem ser utilizadas como instrumento de arrecadação disfarçado.

Salienta que as multas que, em geral, são utilizadas não apenas com finalidade punitiva, servem também como reparação do Estado pelo descumprimento de obrigação tributária por parte do contribuinte, quando for este o caso. Entretanto, a penalidade, no presente caso, além de indevida, é tão elevada a ponto de implicar verdadeiro confisco, vedado pelo artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal.

Assim, aponta que em recente julgado, o Egrégio Supremo Tribunal Federal decidiu que multa fiscal no patamar de 30% constitui caráter confiscatório, devendo ser reduzida para 20% do valor devido a título de imposto, *in verbis*:

*EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. MULTA MORATÓRIA DE 30%. CARÁTER CONFISCATÓRIO RECONHECIDO. INTERPRETAÇÃO DO PRINCÍPIO DO NÃO CONFISCO À LUZ DA ESPÉCIE DE MULTA. REDUÇÃO PARA 20% NOS TERMOS DA JURISPRUDÊNCIA DA CORTE. 1. É possível realizar uma dosimetria do conteúdo da vedação ao confisco à luz da espécie de multa aplicada no caso concreto. 2. Considerando que as multas moratórias constituem um mero desestímulo ao adimplemento tardio da obrigação tributária, nos termos da jurisprudência da Corte, é razoável a fixação do patamar de 20% do valor da obrigação principal. 3. Agravo regimental parcialmente provido para reduzir a multa ao patamar de 20%.*

Frisa que, se uma multa de 30% se apresenta demasiada, conforme enfatizou o E. STF, evidentemente que, *in casu*, a multa fixada em 100% do valor do tributo configura efeito confiscatório vedado pela Constituição Federal, conforme preleciona seu artigo 150, IV, devendo, portanto, ser cancelada.

Assim, pondera que por mais grave que seja o ilícito praticado, o que evidentemente não corresponde ao presente caso, em que a Impugnante entende não ter ocorrido sequer fato ilícito, portanto, não se justifica a fixação de penalidade que exproprie o sujeito passivo de parcela de seu patrimônio de forma desproporcional à suposta infração. Desta feita, pugna que seja cancelada a multa ora exigida, por se revestir de caráter evidentemente confiscatório.

Em outro tópico, intitulado de “DA ILEGALIDADE DO VALOR EXORBITANTE APLICADO A TÍTULO DE ATUALIZAÇÃO MONETÁRIA”, comenta que o princípio da legalidade tributária, delineado no art. 150, I e § 6º da Constituição Federal e no art. 97 do Código Tributário Nacional, constitui importante limitação ao poder de tributar dos Entes da Federação, pelo que somente podem instituir, extinguir, majorar ou reduzir tributos, definir o fato gerador da obrigação principal, fixar a alíquota e sua base de cálculo, cominar penalidades e estabelecer as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários por meio de Lei.

Argumenta que o fisco só poderá atuar pautando-se no que determinar a lei, e que no presente caso, vê-se que fora aplicada atualização monetária no valor total de R\$ 1.165.937,81 (um milhão cento e sessenta e cinco mil novecentos e trinta e sete reais e oitenta e um centavos), no entanto sem

nenhuma previsão legal. Ademais disso, aduz que este valor é exorbitante. Assim sendo, requer seja este reajustado para um patamar razoável e proporcional.

Por todo o exposto, requer:

- a) *Seja declarado decaído o crédito tributário apurado relativo aos meses de janeiro a julho de 2012, em respeito ao prazo quinquenal para exigência tributária.*
- b) *O julgamento pela total improcedência do auto de infração em tela, eximindo à empresa contribuinte da cobrança da penalidade decorrente, uma vez que restou comprovado que a cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal.*
- c) *Seja cancelada a multa exigida no montante de 100% (cem por cento) por se revestir de caráter evidentemente confiscatória, bem como que seja reajustado o valor aplicado a título de atualização monetária para um patamar razoável e proporcional.*

Através do Processo SIPRO nº 195513/2017-8, fls.136 a 148, os autuantes prestam informação fiscal, na qual, contestam as razões de defesa do impugnante, nos seguintes termos.

Em relação ao item 1) da Defesa, os Auditores Fiscais Autuantes discordam totalmente da argumentação da Autuada quando a mesma diz que “a cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal”, pois, efetivamente o respaldo legal existe e está definido pela ANP – Agência Nacional de Petróleo, através dos seus documentos normativos publicados, que determinam o percentual máximo a ser considerado como aceitável para a variação volumétrica dos combustíveis ( Gasolina e Diesel ), que é de 0,6%.

Pontuam que a Fazenda Estadual da Bahia, assim como, as outras Fazendas Estaduais, sempre aceitaram a determinação da ANP, por ser o órgão federal responsável pelos estudos e políticas sobre petróleo e seus derivados. Aduzem que fundamentado neste respaldo legal determinado pela ANP, foram levantados os valores do imposto correspondentes às quantidades que ultrapassaram os ganhos aceitáveis e previstos pela ANP. Ressaltam que, se assim não fosse, ou seja, se a Secretaria da Fazenda Estadual da Bahia não aceitasse o limite de 0,6% previsto pela ANP, seria mais oneroso para o contribuinte, pois, teria que ser cobrado o imposto sobre todas as quantidades de combustíveis declaradas pelo contribuinte como sendo ganhos decorrentes de variação de temperatura.

Informam que o autuado emite Notas Fiscais sem o destaque do ICMS, para incorporar ao estoque os ganhos de combustíveis resultante da temperatura. Dizem que na planilha apresentada, fls. 7 e 8 do PAF, encontram-se demonstradas as quantidades e valores dos ganhos superiores ao percentual aceitável (0,6%) pela ANP, registrados pelo autuado. Sendo assim, sustentam que as quantidades que excede 0,6% (percentual aceito como decorrente de dilatação térmica) devem ser tributadas, pelo fato de ter ultrapassado o limite de ganhos previsto pela ANP.

Os Auditores Fiscais Autuantes transcreveram às fls.139 ...., votos de julgamentos realizados pelo Contencioso Administrativo de Secretarias da Fazenda Estadual de outras unidades da Federação, sobre a questão em tela, onde foram julgadas procedentes de ações fiscais sobre os excedentes de ganhos de combustíveis, ou seja, as quantidades que ultrapassam o percentual de 0,6% determinado pela ANP.

Julgado 1: AI SF 2016.000009402526-01 TATE 00.034/17-7. AUTUADA: TEMAPE TERMINAIS MARÍTIMOS DE PERNAMBUCO S.A CACEPE: 0265176-98. ADVOGADO: RODOLFO GUILHERME FERNANDES MATTOS, OAB/PE 28.471 e OUTROS. ACÓRDÃO 2<sup>a</sup> TJ Nº108/2017(11). RELATOR: JULGADOR DAVI COZZI DO AMARAL

Julgado 2: Processo nº 1092672009-0, Acórdão nº 007/2012, Recurso VOL/CRF-448/2010, RECORRENTE : SHELL DO BRASIL S.A.

Julgado 3: Processo nº 0681542010-8, Acórdão 168/2012, Recurso HIE/VOL/CRF nº171/2011, 1<sup>a</sup> Recorrente: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS. 1<sup>a</sup> Recorrida: ALVO DIST ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA. Interessada: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.

Julgado 4: Processo nº 1237942009-2, Acórdão nº 049/2012, Recurso VOL/CRF-446/2010, Recorrente: PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A., Recorrida: GERÊNCIA EXEC. DE JULGAMENTO DE , ROCESSOS FISCAIS, Preparadora: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDEL. Autuantes: ALBANO LUIZ LEONEL DA ROCHA E CARLA SIMONE A. S. BURLAMAQUI.

Julgado 5: Acórdão nº 007/2012, Recurso VOL/CRF-448/2010, RECORRENTE : SHELL DO BRASIL S.A., RECORRIDA : GERÊNCIA EXECUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS –GEJUP, PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO, AUTUANTES: HELIO JOSE DA SILVEIRA PONTES E JOAO ROCHA ARAUJO SOBRINHO, RELATOR : CONS. ROBERTO FARIA DE ARAUJO

Registram que o inteiro teor dos Julgados encontram-se gravados em CD anexado a esta Informação Fiscal, os quais, trazem argumentações pertinentes que justificam os julgamentos procedentes das ações fiscais, com as quais os Auditores Fiscais Autuantes concordam plenamente.

Diante dos fatos apresentados pelos Auditores Autuantes, conclui-se que as alegações da autuada são improcedentes.

Em relação aos itens 2 - “decadência no que tange ao período exigido referente aos meses de Janeiro à Julho de 2012”; 3 - “indevida a aplicação da multa no percentual de 60%”; 4 - “valor exorbitante aplicado a título de atualização monetária”; alegações da autuada em sua defesa, os Auditores Fiscais Autuantes se eximem de comentar por tratar-se de matérias, cuja competência para análise e parecer cabe a Procuradoria Fiscal – PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Finalizam, em virtude das razões acima expostas, ratificando toda a ação fiscal, pugnando que seja o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

Conforme Intimação e Aviso de Recebimento (AR) dos Correios, fls.150 e 151, o sujeito passivo foi cientificado da informação fiscal, e em 03/07/2017, através do Processo SIPRO nº 227537/2017-7, fls.152 a 160, por intermédio de advogados legalmente constituídos nos autos, se manifestou tempestivamente conforme fatos e fundamento a seguir expostos.

Inicialmente, rememora que o lançamento em tela foi realizado em função da suposta omissão de registro de entrada de mercadorias de Gasolina A e Óleo diesel A (sem mistura), sujeitos ao regime de substituição tributária pelas operações posteriores no período de 01/01/2012 a 31/12/2012, sendo-lhe exigido o valor de R\$ 5.310.343,95 (cinco milhões, trezentos e dez mil, trezentos e quarenta e três reais e noventa e cinco centavos).

Aduz que apresentou Impugnação no sentido de desconstituir o auto de infração, alegando, em suma, a falta de respaldo legal para a cobrança sobre a variação de temperatura, uma vez que não houve circulação de mercadorias, mas tão somente o ajuste no estoque em face do aumento ou diminuição do volume; a decadência da cobrança referente aos meses de janeiro à julho de 2012, bem como a indevida aplicação da multa no percentual de 60%, haja vista seu caráter confiscatório.

Diz que, posteriormente, os Auditores Fiscais autuantes apresentaram Informação Fiscal, discordando dos argumentos apresentados pela autuada, concluindo que as quantidades e valores dos ganhos registrados pela empresa autuada foram superiores ao percentual aceitável (0,6%) pela ANP.

Frisa que os autuantes eximiram-se de comentar os pontos levantados na impugnação no que tange a decadência dos períodos exigidos referentes aos meses de janeiro à julho de 2012, bem como a aplicação da multa com efeito confiscatório, alegando se tratar de matérias cuja competência para análise e parecer cabe a Procuradoria Fiscal – PROFIS e ao Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF.

Destaca que os Auditores Fiscais autuantes afirmam ter realizado o levantamento quantos aos valores do imposto correspondente as quantidades que ultrapassaram os ganhos aceitáveis e previstos pela ANP, alegando, que por essa razão deve haver a tributação de ICMS, conclusão que entende não merece prosperar, tendo em vista que, ao promover a cobrança e consectária autuação dessa empresa, em decorrência do não pagamento da diferença da exação em apreço sobre o aumento de volume do combustível comercializado, pois, versando a espécie sobre substituição

tributária progressiva ou “para frente”, controverso que o correlato imposto (ICMS) já foi recolhido antecipadamente pela refinaria com arrimo em fato gerador presumido, consoante disposto na cláusula primeira do Convênio ICMS nº 03/1999 e prefalado art. 6º da Lei Complementar nº 87/1996, de maneira que inexiste ganho ou lucro da distribuidora/substituta, visto que o aumento de volume eventualmente observado no decorre de mudança climática.

Nota que, os percentuais de variação apurados pelo fisco relacionam-se a operações nas quais são verificadas diferenças nos estoques dessas empresas, quando contrapostas às entradas e saídas, decorrentes das variações volumétricas a que estão submetidas as mercadorias por elas comercializadas. Explica que se a divergência encontrada nas informações referentes a entradas e a saídas é “a menor”, há “perdas”. Se “a maior”, há “ganhos”.

Assim, reitera que ao serem aferidas diferenças nos estoques das empresas, quando contrapostas entradas e saídas, dentro desses percentuais, aquelas são tidas por “razoáveis e admissíveis”. Todavia, ressalta que essa “razoabilidade” não se dá porque a legislação do Estado A, B ou C assim prescrevem. E sim porque, antes mesmo de qualquer discussão tributária, tais “percentuais de variação” estão previstos em atos normativos editados pelos órgãos federais competentes constitucionalmente para tal.

Assevera que se prevalecesse o entendimento das Fazendas estaduais que sempre insistem na cobrança do ICMS mesmo em casos em que as diferenças nos estoques estão dentro dos limites regulatórios, as empresas teriam de optar por:

- (i) *ou cumprir a legislação regulatória federal, adquirindo produto a 20º C e alienando-o na temperatura ambiente, mas “descumpriam” a legislação estadual fiscal;*
- (ii) *ou descumprir a federal, não mais adquirindo a mercadoria a 20º e/ou vendendo-a na temperatura ambiente, ao ponto de que, do resultado desse “cálculo”, não mais haveria qualquer “diferença para mais ou para menos, entre a quantidade que foi base para retenção e a que foi efetivamente comercializada (...).”*

Comenta mais uma vez que, como se trata de infundada encruzilhada fiscal, fato é que se o percentual de “perdas e ganhos” estiver dentro dos limites fixados, como razoáveis, pelos órgãos incumbidos de regular a atividade de distribuição de combustíveis - pautados, que são, em análises técnicas -, estará de acordo não apenas com as normas regulatórias, mas com a própria Carta Magna, por respeito, sobretudo, ao princípio da razoabilidade.

*Ad argumentandum*, esclarece que os produtos comercializados pela Autuada se tratam de granel líquido, volátil, e consequentemente são suscetíveis a variações de volumes que ocorrem tanto em função da temperatura, como também da evaporação. Assim, em decorrência das variações sob comento, a Autuada emite NF-e para ajustar seu estoque de combustíveis. De forma que não se trata de entrada de mercadoria no estabelecimento autuado.

Ressalta que, *para haver a incidência de qualquer tributo, a condição sine qua non é a previsão legal do fato gerador. Todavia, no caso concreto não houve a concretização do fato gerador do ICMS - a circulação econômica da mercadoria. Nesse sentido, ressalta que entre os princípios constitucionais tributários consagra-se o princípio da legalidade como limitação ao poder de tributar, pois o Ente Federativo somente poderá cobrar ou aumentar tributo cuja previsão esteja devidamente regulamentada por Lei em sentido estrito, segundo dicção do art. 150, I da Constituição Federal.*

Comenta que, como expressão do princípio da legalidade, o Código Tributário Nacional, no seu art. 97, dispõe que somente a lei pode estabelecer as peças que formam a estrutura da norma tributária, quais sejam: a definição do fato gerador, a fixação da base de cálculo e alíquotas do tributo, a cominação de penalidades ou outras infrações.

Assim, com amparo no princípio da legalidade tributária, diz que um fato jurídico-tributário está apto a ensejar a cobrança de tributo se houver enquadramento legal com uma das hipóteses de

incidência do ICMS legalmente previstas, ou seja, que o fato gerador do ICMS é a realização de operação relativa à circulação de mercadorias.

Nesse ponto, argui que o entendimento é pacífico na doutrina e jurisprudência no sentido de que a “circulação” a que se refere a Constituição para efeito incidência do ICMS é a jurídica, e portanto, para que o bem seja objeto de operação de circulação ensejadora de incidência tributária precisa implicar em transferência da propriedade ou da posse em direção ao consumo.

No presente caso, afirma que o aumento ou a diminuição do volume do produto em função da variação da temperatura não constitui fato gerador apto a ensejar pagamento complementar de ICMS. E que assim se passa porque não há qualquer “tradição” de mercadorias, mas tão somente o ajuste no estoque em face do aumento ou diminuição do volume. Pelo que, pondera não há que se falar em incidência do ICMS sobre o aumento de volume de combustível.

Sustenta que cumpriu efetivamente a legislação tributária inerente aos combustíveis derivados de petróleo, ou seja, no momento em que adquiriu da refinaria tais produtos, arcou com a tributação inerente ao ICMS próprio e ICMS-ST, no valor da operação (base de cálculo legalmente prevista), este último por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária.

E que, foi este o momento que o legislador definiu para a ocorrência do fato gerador, transferindo-se todos os fatos geradores presumidos ocorridos na cadeia de circulação, fictamente, para um mesmo momento, ou seja, no início da cadeia.

Transcreveu a jurisprudência sobre a desoneração na cobrança do ICMS em julgamentos realizados na Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco em matéria idêntica ao presente caso.

Diante do exposto, considera necessário reconhecer que no caso concreto não houve a concretização do fato gerador do ICMS - a circulação econômica da mercadoria.

Diz mais, que por conta das habituais diferenças de volume em razão da margem de incertezas e variações do processo de carga, descarga e armazenagem do produto, além de sua peculiaridade, a própria ANP permite variações para mais ou para menos no índice de até 0,6%.

Destaca ainda que prestou informações no mencionado sistema, principalmente no que tange aos volumes referentes às notas fiscais objeto da autuação, e o próprio sistema SCANC não apontou qualquer imposto a recolher em virtude desta operação.

Ante o exposto, a Autuada reitera os termos da Impugnação de fls., e requer:

- a) *Seja julgado improcedente o presente Auto de Infração por ausência do pressuposto causal necessário para a exigência tributária, pois o lançamento em tela foi realizado em função da suposta omissão de registro de entrada de mercadorias de gasolina A e óleo diesel A (sem mistura).*
- b) *Seja reconhecida a impossibilidade da exigência pretendida pelo Fisco, tendo em vista que, caso seja mantida a exação, estar-se-ia bi tributando, posto que seria cobrado ICMS duas vezes, incidente sobre a mesma base de cálculo, cumulativamente, maculando a Constituição Federal pátria;*
- c) *Reitera que seja declarado decaído o crédito tributário apurado relativos aos meses de janeiro a julho de 2012, em respeito ao prazo quinquenal para exigência tributária.*
- d) *Reitera o pedido de cancelamento da multa exigida no montante de 60% (sessenta por cento) por se revestir de caráter evidentemente confiscatória, bem como que seja reajustado o valor aplicado a título de atualização monetária para um patamar razoável e proporcional.*

Através do Processo SIPRO nº 243802/2017-1, fls.164 a 166, os autuantes prestam informação fiscal, na qual, contestam as razões de defesa do impugnante, nos seguintes termos:

Aduzem que o sujeito passivo em sua manifestação de fls.153 a 160 não apresenta nenhum fato novo a ser contestado, limitando-se a repetir algumas alegações já apresentadas na sua defesa de fls.101 a 119.

Assim, dizem que como não foi apresentado nenhum fato novo pelo autuado, mas apenas alegações já combatidas na informação fiscal de fls.137 a 146, ratificam toda a ação fiscal e a referida informação fiscal, e solicitam que seja o Auto de Infração julgado PROCEDENTE.

O processo foi submetido a pauta suplementar do dia 27/02/2018, visando a realização de diligência, sendo decidido pela sua desnecessidade, uma vez que os autos contêm todos os elementos para a decisão sobre a lide.

## VOTO

No plano formal, a autuação fiscal está em conformidade com a legislação tributária, não lhe faltando fundamentação legal, visto que os fatos descritos no Auto de Infração estão de acordo com o Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/1997, considerando as disposições contidas na Lei nº 7.014/96, e está acompanhada das respectivas provas representadas por demonstrativos elaborados pelo fiscal autuante, além de cópias de documentos fiscais, necessárias à demonstração dos fatos argüidos.

Tanto é assim, que o sujeito passivo não argüiu qualquer preliminar de nulidade da ação fiscal, tendo exercido o seu direito a ampla defesa e ao contraditório, abordando todos os aspectos da imputação, e trazendo aos autos argumentos e jurisprudência de outro Estado da Federação, que ao seu entender elidiram a imputação, questões que serão devidamente analisadas por ocasião do exame do mérito.

Passo a apreciação da preliminar de mérito suscitada na defesa, referente a Decadência do crédito tributário apurado relativos aos meses de janeiro a julho de 2012, tendo em vista o transcurso do prazo quinquenal para exigência tributária, pois a ciência do Auto de Infração se deu em 05/07/2017.

O autuado argumenta que a fiscalização apurou créditos tributários que não são mais passíveis de lançamento, em virtude da configuração do instituto da decadência, uma vez que, nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é de 5 anos contados a partir da ocorrência do fato gerador, nos termos do artigo 150, §4º do Código Tributário Nacional.

Além disso, comenta que nos tributos não sujeitos ao lançamento por homologação, regra geral, o início da contagem do prazo de decadência é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado (art. 173, I do Código Tributário Nacional).

De fato, a decadência extingue o direito; a prescrição tem por objeto a ação. Já a decadência está prevista no artigo 173 do Código Tributário Nacional - CTN, e representa a perda do direito da Fazenda Pública constituir, através do lançamento, o crédito tributário, em razão do decurso do prazo de 5 anos.

Conforme estabelece o art. 150 do CTN, “O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa”.

- a) o contribuinte não declara a ocorrência do fato jurídico tributário, isto é, omite a realização da operação ou prestação tributável;
- b) o contribuinte declara a ocorrência do fato jurídico tributário, apura o montante do imposto devido, efetua o pagamento da importância pecuniária declarada, porém, posteriormente, o Fisco verifica que o valor recolhido foi menor que o efetivamente devido em virtude da configuração de dolo, fraude ou simulação.

As hipóteses de dolo, fraude ou simulação são ressalvadas da regra constante do art. 150, 4º, do CTN, sujeitando-se, por conseguinte, ao disposto no art. 173, inc. I, do mesmo Código. Nessa esteira, ainda quando tenha o contribuinte efetuado o pagamento parcial do imposto correspondente às operações declaradas, há casos específicos em que o prazo decadencial é contado com base neste dispositivo legal.

Assim o será, por exemplo, quando o valor recolhido for tão insignificante em relação às operações declaradas, que se poderá ter por caracterizada a não hipótese de fraude ou simulação.

De igual forma, quando se verifique o pagamento a menor por força da utilização de créditos fiscais manifestamente ilegítimos, por exemplo, a situação poderá se subsumir à hipótese de dolo, fraude ou simulação.

Revela-se, portanto, a importância da análise do caso concreto, para fins de adequada definição do critério de contagem do prazo decadencial.

Ademais, para identificação do marco temporal concernente à data em que "o lançamento poderia ter sido efetuado" (art. 173, I, CTN) -, é mister seja previamente constituído, na esfera administrativa, o fato jurídico concernente à existência de dolo, fraude ou simulação.

Isto posto, vejo que a questão debatida nestes autos não se amolda, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que o autuado não declarou o imposto lançado no auto de infração objeto deste PAF, o qual foi apurado mediante levantamento fiscal, tomando por base a movimentação dos produtos do exercício de 2012, conforme levantamento quantitativo que instrui o lançamento tributário.

Para fins de contagem do prazo decadencial a Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS), publicou através seu Ofício Gab/PGE/PROFIS nº 43/2016, o Incidente de Uniformização nº 2016.194710-0, nos seguintes termos: "*Conta-se o prazo decadencial a partir da data da ocorrência do fato gerador, com fundamento no artigo 150, § 4º do CTN, quando o contribuinte declara a ocorrência de fato jurídico tributário (entendendo-se como tal as operações tributáveis), apura o montante do imposto devido, mas efetua o pagamento em montante inferior àquele que corresponderia à operações declarada.*"

Em relação ao marco inicial para a contagem do prazo decadencial, o Procurador Geral do Estado, Dr. Paulo Moreno Carvalho homologou o Parecer exarado pela i. Procuradora Dra. Rosana Passos, no Processo nº PGE/2016.155315-0, de 24/09/2017, no PAF 2693530505141 que assim se manifestou, in verbis:

*"Nos termos da designação contida no Decreto do Governador publicado no DOE de 06 de janeiro de 2015, e com amparo no inciso II, do art. 39, da Lei Complementar nº 34/2009, manifesto-me pelo ACOLHIMENTO do Parecer de fls.741/751 exarado pela i.Procuradora Dra. Rosana Passos, na condição de Procuradora Assistente do Núcleo de Consultoria de Assessoramento, no sentido de que o marco inicial da contagem do prazo decadencial é a intimação válida do contribuinte sobre o lançamento."*

Já para aplicação do disposto no art. 173, I, CTN, é necessário que sejam atendidos alguns requisitos, entre eles, que o tributo tenha sido apurado e recolhido de acordo com lei, ou seja, o pagamento integral ou parcial do valor devido pelo sujeito passivo; que não exista lei que fixe outro prazo e por fim, que não tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação, requisitos não existentes na lide em questão.

Desta forma, em que pese não haver prova da ocorrência dolo, fraude ou simulação, vejo que a questão debatida nestes autos não se amolda, à regra prevista pelo Art. 150, § 4º do CTN, vez que o autuado não declarou o imposto, o qual foi apurado mediante auditoria de estoques.

Nestas circunstâncias, não acolho a prejudicial de mérito sobre a decadência dos fatos gerados anteriores relativos ao período de janeiro a julho de 2012.

No mérito, após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir ICMS decorrente da seguinte infração:

01 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em exercício fechado (2012).

Esta conclusão fiscal está fundamentada no fato de que foi apurado pela fiscalização no exercício de 2012 “ganhos” de combustíveis dos produtos Gasolina A e Óleo Díesel A, através do registro nos Anexos I do SCANC de 2012 e da emissão de Notas Fiscais de entradas com CFOP 1949, para ajuste de estoque, deixando de lançar e recolher o ICMS devido sobre os ganhos excedentes acima do percentual de 0,6% previsto pela ANP.

Diante de tal constatação, foi efetuado o lançamento do imposto, na condição de responsável solidário, em decorrência da apuração de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal.

Na defesa, o patrono do autuado suscita a improcedência da autuação pelos seguintes motivos:

- a) por ausência do pressuposto causal necessário para a exigência tributária, pois o lançamento em tela foi realizado em função da suposta omissão de registro de entrada de mercadorias de gasolina A e óleo diesel A (sem mistura);
- b) seja reconhecida a impossibilidade da exigência pretendida pelo Fisco, tendo em vista que, caso seja mantida a exação, estar-se-ia bi tributando, posto que seria cobrado ICMS duas vezes, incidente sobre a mesma base de cálculo, cumulativamente, maculando a Constituição Federal pátria;

Ou seja, argumenta o defendente que a “autuação não pode prosperar, haja vista que a cobrança complementar do ICMS com base na variação de temperatura não possui respaldo legal”, e transcreve acórdãos decorrentes de julgamentos realizados na Secretaria da Fazenda do Estado de Pernambuco. Esta jurisprudência não aplica a este processo, conforme será visto adiante.

Na informação fiscal os autuantes informaram que os dados constantes na auditoria de estoques foram extraídos dos arquivos magnéticos fornecidos pela empresa autuada à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, e que os dados consignados no levantamento fiscal são das informações geradas pelo sistema da empresa, citando que o espelho das notas fiscais encontram-se nas folhas 71 a 88 dos autos.

Diante de tal constatação, foi efetuado o lançamento do imposto, na condição de responsável solidário, em decorrência da apuração de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal.

A conclusão fiscal está baseada no Levantamento Quantitativo de Estoques, relativo ao ano de 2012, conforme demonstrativos às fls.07 a 09 dos autos.

Consiste mencionado levantamento em acompanhar a movimentação das mercadorias considerando o estoque inicial de um determinado período com as entradas e saídas de mercadorias e o estoque final.

Ressalto que o aludido levantamento quantitativo é representado por uma equação matemática, onde se leva em consideração, o inventário inicial + entradas - saídas de mercadorias em exercício fechado, comparando este resultado com o inventário final, apontando ao término as divergências existentes entre o que foi escriturado pelo contribuinte e o apurado pela fiscalização.

No caso em análise, o levantamento abrangeu o período de 2012 e apurou diferenças de entradas de Gasolina A e Óleo Díesel A, relativamente a “ganhos” acima do percentual de 0,6 % estabelecido pela ANP. Ou seja, houve saída declarada maior que a saída apurada no levantamento fiscal, caracterizando entradas de mercadorias não registradas nem levada à tributação do imposto.

Pelo que se vê, a equação acima citada apontou a ocorrência de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária sem a respectiva escrituração, sendo atribuído ao autuado a

responsabilidade solidária por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, sendo exigido o imposto normal sobre a diferença apurada (ganhos).

Repto que conforme consta na descrição dos fatos (fl.1), os dados constantes na auditoria de estoques estão baseados em informação do próprio autuado, a saber: *O contribuinte apresentou ganhos de combustíveis dos produtos Gasolina A e Óleo Diesel A, através do registro nos Anexos I do SCANC de 2012 e da emissão de Notas Fiscais de entradas com CFOP 1949, para ajuste de estoque, deixando de lançar e recolher o ICMS devido sobre os ganhos excedentes acima do percentual de 0,6% previsto pela ANP.*

Não foi arguido na defesa a existência de erros nos números consignados no demonstrativo da auditoria de estoques.

Cabe registrar que o contribuinte autuado encontra-se Ativo no Cadastro de Contribuintes do Estado da Bahia, agindo corretamente a fiscalização ao apontá-lo como sujeito passivo da relação tributária, na qualidade de contribuinte solidário, sobre as diferença apurada na auditoria de estoques.

Na defesa o autuado faz referência às legislações do Departamento Nacional de Combustíveis – DNP (art. 5º da Portaria nº 26/92) e do CNP (art. 9º da resolução nº 07/69), abaixo transcritos:

*“Art. 5º - Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder a apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).*

*Parágrafo Único - Quando os referidos equipamentos forem de propriedade de terceiros, caberá a esses a responsabilidade do reparo.”*

*“Art. 9º. A distribuidora terá direito a ser resarcida, a título de perdas por evaporação a manuseio na cabotagem, da importância correspondente a 0,6% (seis décimos por cento) no caso dos destilados leves e médios, a 0,5% (cinco décimos por cento) no caso dos fundos e resíduos e a 0,35% (trinta e cinco centésimo por cento) no caso de óleos lubrificantes básicos.”*

E se contrapõe ao método utilizado na ação fiscal afirmando que, em cumprimento às normas que regem a atividade de distribuição de combustíveis, tais produtos saem da refinaria com volume convertido para o equivalente à temperatura de 20 ° C, mas são alienados pelas distribuidoras, utilizando, como unidade, o volume medido à temperatura ambiente, ou seja, sem efetuar a conversão.

Acrescenta, neste sentido, que a ANP – Agência Nacional de Petróleo, órgão regulador da atividade, admite como razoáveis ganhos ou perdas volumétricas, por variação na temperatura, situados em patamares compreendidos entre 0,4% e 0,72%.

Assim, comenta que não caberia a incidência do ICMS sobre a diferença apurada pela fiscalização no volume de combustíveis comercializado, eis que se situa dentro de limites considerados aceitáveis pela legislação reguladora da atividade.

Ora, é fato sabido que, quanto maior for à variação da temperatura ambiente, maior será o acréscimo verificado no volume de combustíveis disponíveis nos estoques. É o que acontece no Estado da Bahia onde as temperaturas geralmente se situam em patamares bem superiores aos 20° C.

Neste sentido, o deslinde da questão passa por se averiguar se há incidência do ICMS sobre a diferença a maior no volume de combustíveis comercializado pela distribuidora nas suas operações de vendas.

Ora, a legislação reguladora do setor de distribuição de combustíveis determina que as refinarias realizem suas vendas de combustíveis, para as distribuidoras, utilizando como unidade o volume a 20°C, que se traduz na conversão do volume, medido à temperatura ambiente, para o equivalente a 20 °C.

No entanto, o mesmo regulamento não adota esse procedimento, quando as distribuidoras realizam vendas para seus clientes. Nesses casos, a unidade adotada é o volume, medido à temperatura ambiente. Assim, as diferenças apuradas decorrem da utilização de unidades diferentes na aquisição e na alienação dessas mercadorias.

Vale salientar que, as distribuidoras, ao realizarem vendas de combustíveis para seus clientes, se locupletam desse volume comercializado a maior, auferindo ganhos financeiros nessas operações, sem haver contrapartida aos clientes pelo fornecimento do produto com menor potencial energético.

Assim, a incidência do imposto se verifica, não em razão do preço da venda ser superior ao que serviu de base de cálculo para o ICMS-ST, mas, por ter a distribuidora realizado vendas em volume maior aos contabilizado em seus estoques, auferindo lucros, em razão da comercialização dessa diferença, ficando, com isso, sujeita à tributação pelo ICMS sobre a diferença verificada.

Neste sentido, dentro do princípio da objetividade do fato gerador, consoante art. 118 do CTN, a ocorrência do Fato Gerador independe da natureza do objeto que lhe deu causa.

*“Art. 118 - A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:*

*I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;*

*II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos.”*

Ressalto por outro lado, que o valor do crédito tributário lançado corresponde aos “ganhos” superiores a 0,6% estabelecido pela DNP.

Cabe consignar, ainda, que as ações fiscais no âmbito da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, ao ser constatada diferença de saídas de combustíveis, os contribuintes argumentam que tal diferença se refere a “perdas”, o que tem sido aceito pela fiscalização, não exigindo o pagamento do imposto até o limite 0,6% estabelecido pelo DNP. O percentual de “perdas” ou de “ganhos” até limite de 0,6%, deve se considerado como de variação de volume normal, decorrente do volume em relação à temperatura.

No presente processo, pelo acima exposto, o trabalho fiscal apurou, com base nas informações do próprio contribuinte autuado, quantidades de “ganhos”, conforme demonstrado na auditoria de estoques, acima do limite estabelecido, e exigiu o imposto sobre os “ganhos” excedentes.

Pelo acima alinhado, concluo pela subsistência da autuação.

Cabe consignar que o patrono do autuado salientou na impugnação que a *multa de 60% sobre o valor da operação, tem caráter confiscatório, pelo que solicitou a sua redução para patamar razoável e proporcional. Verifico que a multa aplicada foi no percentual de 100%.*

Sobre a alegação defensiva de confiscatóriedade da multa, observo que a sua aplicação pelo descumprimento da obrigação acessória neste processo é prevista no artigo 42, inciso III, da Lei nº 7.014/95, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei e em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Portanto, em relação ao pedido para redução ou cancelamento da citada multa aplicada pelo descumprimento da obrigação principal, cabe lembrar que as penalidades pecuniárias não têm fito arrecadatório e sua gradação varia conforme a gravidade do ato infracional praticado, quanto mais grave for o ato, maior deverá ser a penalidade aplicada. Deste modo, não se vislumbra qualquer irregularidade no quantum da multa proposta.

Ressalto a legalidade da multa aplicada, tendo em vista que está prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, não podendo ser acatado o pedido de sua exclusão ou redução, visto que a penalidade imposta está vinculada à infração cometida, e este órgão julgador não tem competência para apreciar pedido de redução ou cancelamento de multa decorrente de obrigação principal, a teor artigo 158 do RPAF-BA/99. Igualmente, quanto à argumentação defensiva de que seja reajustado o valor aplicado a título de atualização monetária para um patamar razoável e proporcional.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração;

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0006/17-2**, lavrado contra **TOTAL DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.372.203,07**, acrescido da multa de 100%, prevista no artigo 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de março de 2018.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR